



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.720185/2011-31
ACÓRDÃO	3003-002.822 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008, 2010

RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. REVISÃO ADUANEIRA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. AUSÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. SÚMULA CARF Nº 216.

Não se conhece de recurso cuja pretensão recursal contraria entendimento sumulado de observância obrigatória no âmbito do CARF. O desembaraço aduaneiro não configura homologação do lançamento nem implica aceitação definitiva da classificação fiscal informada na declaração de importação. A revisão aduaneira promovida com fundamento no art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 não caracteriza alteração de critério jurídico vedada pelo art. 146 do CTN, independentemente do canal de conferência aduaneira, nos termos da Súmula CARF nº 216.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972, determinando o retorno dos autos à DRJ para novo julgamento, a fim de que expressamente analise as irresignações preliminares da contribuinte.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Vinicius Guimaraes, Regis Xavier Holanda (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão proferido pela 14ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento no Rio de Janeiro que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo.

O Acórdão n.º 12-103.729 (fls. 182/193) apresenta a seguinte ementa:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2008, 2010

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. SÚMULA 227TFR. ART. 146 CTN. ÂMBITO DE APLICAÇÃO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. REVISÃO ADUANEIRA. POSSIBILIDADE.

O desembaraço aduaneiro não representa lançamento efetuado pela fiscalização nem homologação, por esta, de lançamento "efetuado pelo importador". Tal homologação ocorre apenas com a "revisão aduaneira" (homologação expressa), ou com o decurso de prazo para sua realização (homologação tácita). A homologação expressa, por meio da "revisão aduaneira" de que trata o art. 54 do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988, não representa nova análise, mas continuidade da análise empreendida, ainda no curso do despacho de importação, que não se encerra com o desembaraço. Não se aplicam ao caso, assim, o art. 146 do CTN (que pressupõe a existência de lançamento) nem a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos (que afirma que "a mudança de critério adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento").

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem resumir os fatos, sirvo-me do Relatório do Acórdão *a quo*:

Trata-se de auto de infração lavrado para cobrança de Imposto sobre Produtos Industrializados no valor de R\$ 7.468,59 e respectivos acréscimos legais; para

cobrança de Imposto de Importação no valor de R\$ 149.372,01 e respectivos acréscimos legais; da contribuição para o Programa de Integração Social no valor de R\$ 266,54 e respectivos acréscimos legais e para cobrança de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social no valor de R\$ 1.227,64 e respectivos acréscimos legais.

2. Esclarece a Auditoria em seu relatório que:

Através das DIs referentes às adições 08/00834644-001, 08/13236007-001, 08/14633174- 001, 08/18821706-001, 08/19838092-002, 09/01624904-001, 09/02699355-001, 09/02702844-001, 09/14450101-001, 09/14885302-001, 10/03455818-001, 10/03527754-001, 10/04251035-001, a empresa importou mercadorias com, basicamente, a seguinte descrição: “CAIXAS CONTENDO PEIXE SALGADO, TIPO BACALHAU SALGADO DESFIADO ALASKA POLLOCK, "THERAGRA CHALCOGRAMMA" SEM PELE E SEM ESPINHA, ACONDICIONADOS EM CARTOES DE PAPELAO COM 10KGS LIQUIDOS CADA”.

Houveram pequenas variações nas descrições de adição para adição mas todas tratavam de peixe salgado desfiado da espécie “Theragra Chalcogramma”. A única adição em que não consta a informação da espécie do peixe importado é a de nº 09/01624904-001.

É incontroverso que os peixes importados classificam-se na posição 0305: “Peixes secos, salgados ou em salmoura; peixes defumados, mesmo cozidos antes ou durante a defumação; farinhas, pós e “pellets”, de peixe, próprios para alimentação humana.” Porém, a empresa classificou essas mercadorias em 02 (dois) itens NCM diferentes: 0305.59.10 e 0305.59.90. A alíquota do Imposto de Importação referente à posição 0305.59.10, no período em que ocorreram as importações, foi de 0% (zero por cento) enquanto que a alíquota referente ao mesmo imposto, para as mercadorias enquadradas na posição 0305.90 foi de 10% (dez por cento).

Essas duas classificações referem-se a “Peixes secos, mesmo salgados mas não defumados” (subposição NCM 0305.5). A descrição das mercadorias não diz expressamente que se tratam de peixes secos, mas esta apresentação é compatível com a forma de embalagem: caixas de papelão. Porém, a Fiscalização entende que as mercadorias não poderiam ser classificadas no item NCM 0305.59.10, pois a Nota Complementar 1 do Capítulo 03 da NCM prevê que: “O item 0305.59.10 compreende unicamente os peixes das seguintes espécies: bacalhaus polares (Boreogadus saida), "saithes" (Pollachius virens), lings (Molva molva), lings azuis (Molva dypterygia), zarbos (Brosme brosme), abroteas-do-alto (Urophycis blennoides) e “haddocks” (Melanogrammus aeglefinus).” Observa-se que NÃO está incluído, neste item, o “Theragra Chalcogramma”. Desta forma, pode-se concluir, com base nas Regras Gerais de Interpretação 1 e 6 c/c RGC-1 da TEC, do Mercosul, com os esclarecimentos

das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Decreto nº 435/92 – alterado pela IN SRF nº 157/02), que as mercadorias erroneamente classificadas na posição 0305.59.10 seriam, na verdade, corretamente classificadas na NCM 0305.59.90.

Outro fato que reforça a conclusão de que a classificação correta é a NCM 0305.59.90 é que, em duas importações, referentes às adições 08/1983909-2 e 10/0425103-5, a empresa inicialmente classificou as mercadorias na NCM 0305.59.10 e, posteriormente, reclassificou-as para a NCM 0305.59.90. As descrições das mercadorias nessas duas importações foram, respectivamente: “2500 CAIXAS CONTENDO PEIXE SALGADO, TIPO BACALHAU SALGADO DESFIADO "THERAGRA CHALCOGRAMA", SEM PELE E SEM ESPINHA, ACONDICIONADOS EM CARTOES DE PAPELAO COM 10KGS LIQUIDOS CADA.” e “PEIXE SALGADO DESFIADO TIPO BACALHAU SALGADO DESFIADO "THERAGRA CHALCOGRAMMA", SEM PELE E SEM ESPINHA, SAFRA 2009, 10KGS 2X5KGS.” As adições que se utilizaram, erroneamente, da NCM 0305.59.10 e que devem, consequentemente, ser enquadradas na NCM 0305.59.90 foram as de nº: 08/00834644-001, 08/13236007-001, 08/14633174-001, 08/18821706-001, 10/03455818-001 e 10/03527754-001 (fls. 38 a 57).

(...)

Em relação às Declarações de Importação onde as mercadorias foram reclassificadas, pela Fiscalização, da posição 0305.59.10 para a posição 0305.59.90, a presente ação fiscal culmina com, em função da Classificação Incorreta, a cobrança da diferença de alíquota do Imposto de Importação existente entre as duas posições NCM, qual seja: 10%. Em função da cobrança desta, a base de cálculo sobre a qual incide o IPI terminou por ser, também, alterada. Desta forma, uma diferença em relação ao IPI também está sendo cobrada. As alterações no II e no IPI terminam por gerar, ainda, um acréscimo, em relação ao originalmente recolhido pelo contribuinte, em relação às contribuições PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação.

3. A empresa autuada foi intimada em 19/01/2011, conforme consta no documento de fl. 62, tendo ingressado com a impugnação de fls. 65/73, protocolada em 17/02/2011.

4. Alega a Impugnante:

(...) o Autuante revisou lançamento anterior. Ocorre que as hipóteses de revisão do lançamento estão exaustivamente previstas no art. 149 do CTN. Por serem exaustivas as hipóteses de revisão do lançamento, o Autuante, para dar validade ao seu trabalho e possibilitar a legalidade do procedimento, deveria ter apontado especificamente o inciso que sustenta o trabalho.

De fato, sendo exaustivas as hipóteses de revisão do lançamento, o ‘revisor’ deve motivar sua conduta (L 9.784/98, art. 2º), de forma a possibilitar ao administrado a conferência da legitimidade da revisão, se feita em estrita observância ao art. 149 do CTN ou à margem das hipóteses exaustivamente previstas.

4. A Impugnante faz menção ao artigo 146 do CTN, e assinala que o legislador impede a revisão do lançamento com base no que se convencionou chamar de “erro de direito”, pois as mudanças nos critérios jurídicos adotados pela Administração Tributária terão efeitos ex nunc, alcançando apenas casos posteriores à sua introdução. Assim, se o Fisco aceitou como correta a adoção do NCM 0305.59.10 para a importação do bacalhau tipo “Pollock” e autorizou o desembaraço aduaneiro, não pode, agora, com base em novos critérios, alterar o entendimento de forma retroativa para a revisão de lançamentos já efetuados.

5. Aduz a Impugnante:

Tendo havido o desembaraço aduaneiro, ato que representa ‘a conclusão da conferência aduaneira’ (Decreto 6.759/2009, art. 571), é fato que a autoridade fiscal manifesta a higidez das informações prestadas nas DI’s, objeto de conferência. Não precisava dizer expressa e textualmente o acerto da classificação fiscal adotada; a conferência aduaneira, com o seguinte desembaraço, anuncia a concordância.

6. A Impugnante traz aos autos decisões judiciais no sentido da impossibilidade da revisão de lançamento por erro de direito.

7. Outro argumento apresentado pela Impugnante foi o de que:

Ocorre que ‘Com base no Ato Declaratório COSIT no. 12/97, bem como no Ato Declaratório 10/97, não procedem as multas de ofício e a multa por falta de guia de importação, se a descrição da mercadoria se revela suficiente para a classificação tarifária, não havendo a hipótese de infração ao controle administrativo das importações e nem a infração punível com as multas do artigo 44 da Lei 9.430/96.’ (Acórdão 301-33.728, Rel. Cons. Valmar Fonseca de Menezes).

(...)

Nesse sentido, foi emitido o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 10/97 que determina não constituir infração punível com multas a classificação tarifária errônea ou a indicação indevida de destaque (ex), desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má-fé por parte do declarante. É exatamente o que se aplica ao presente processo.

8. Tendo em vista o disposto na Portaria RFB 453, de 11 de abril de 2013, e no artigo 2º da Portaria RFB 2.231, de 14 de junho de 2017, e conforme definição da

Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial da RFB, o presente processo foi encaminhado para esta Delegacia de Julgamento para apreciação.

A DRJ, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, mantendo-se integralmente o crédito tributário exigido.

Inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 206/231) no qual sustenta, em sede preliminar, a nulidade do acórdão por cerceamento de defesa. Quanto ao mérito, defende a impossibilidade de alteração retroativa do lançamento por erro de direito.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Freitas Costa**, Relator

I - TEMPESTIVIDADE

A contribuinte foi intimada da decisão recorrida em 07/12/2018 (sexta-feira) e apresentou seu recurso voluntário em 08/01/2019 (terça-feira).

Sendo tempestivo, e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso Voluntário.

II – PRELIMINAR

Argumenta a recorrente, com fundamento no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, que a decisão recorrida foi omissa ao não apreciar pontos fundamentais suscitados na impugnação, especificamente a nulidade do auto de infração, alegando que a falta de enfrentamento de todas as matérias de defesa configura preterição do direito de defesa, o que justificaria o retorno dos autos à instância inferior para nova decisão, evitando-se a supressão de instância.

Compulsando os autos, verifica-se que a recorrente, expressamente, suscitou, em sua impugnação, preliminar de nulidade do lançamento por preterição do direito de defesa (fls.

67/68) alegando que a autoridade administrativa deixou de fornecer elementos essenciais para a defesa ao não apontar o dispositivo legal específico que autorizaria a revisão do lançamento anterior. Defendeu que, como as hipóteses de revisão previstas no artigo 149 do Código Tributário Nacional (CTN) são taxativas, o fisco tem o dever de motivar sua conduta indicando precisamente qual inciso sustenta o procedimento, permitindo que o administrado confira a legitimidade da revisão.

Concluiu afirmando que a omissão quanto ao suporte legal para a atividade de revisão configura um cerceamento do direito de defesa, uma vez que não teria tido condições de confrontar os fundamentos que levaram à perda do benefício fiscal e à consequente lavratura do auto de infração.

Ao tratar das preliminares, a decisão recorrida limitou-se à análise dos requisitos de admissibilidade da impugnação, conforme pode ser verificada pela seguinte passagem (fls. 186/187):

9. A impugnação é tempestiva, razão pela qual deve ser apreciada.

DA ALEGAÇÃO DE QUE OCORREU A REVISÃO DE LANÇAMENTO ANTERIOR SEM AMPARO NA LEGISLAÇÃO

10. A Impugnante apresentou alegações no sentido de que o auto de infração ora apreciado constitui revisão de lançamento anterior (referindo-se ao procedimento de desembaraço aduaneiro, por ela classificado como modalidade de lançamento por homologação). Aduz a Impugnante que a referida revisão não se enquadra em uma das hipóteses previstas no artigo 149 do CTN, e acrescenta que a mesma foi efetuada com base em erro de direito (classificação incorreta da mercadoria importada no código NCM), quando só poderia ter ocorrido com base em erro de fato (descrição incorreta das mercadorias nas DI, o que não ocorreu).

11. Com relação às alegações da Impugnante, cabe assinalar que esta 14ª Turma de Julgamento passou recentemente a julgar processos pertinentes ao comércio exterior, e a minha posição inicial foi a de que no procedimento de desembaraço aduaneiro o contribuinte realiza um lançamento por homologação, que seria expressamente homologado pelo Fisco por ocasião do desembaraço aduaneiro. Por tais motivos o lançamento decorrente de revisão aduaneira constituiria uma revisão de lançamento anteriormente efetuado.

(...)

Estabelece o art. 31 do Decreto n.º 70.235/72 que a decisão deverá conter os fundamentos legais e referir-se expressamente a todas as razões de defesa suscitadas pelo sujeito passivo contra as exigências fiscais, *verbis*:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, **bem como às**

razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.
(destacamos)

Está claro na dicção legal que as decisões administrativas devem enfrentar as razões de defesa suscitadas pelos impugnantes, *in casu*, as preliminares de nulidade do lançamento. A recusa da decisão de piso em analisar o tema atrai a nulidade parcial da decisão.

Em matéria de nulidades, os artigos 59 e 60 do Decreto-lei nº 70.235/1972 prescrevem:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

O artigo 59, inciso II, supramencionado, deixa claro que é nula a decisão que prejudique o direito de defesa do interessado, sendo que a omissão ao enfrentamento das matérias de defesa deve ser sanada quando resultar em prejuízo ao sujeito passivo (artigo 60).

O art. 28 reforça que, na decisão em que for julgada uma questão preliminar, o mérito também deve ser julgado (salvo se incompatíveis). Isso indica que a autoridade não pode simplesmente ignorar a preliminar; ela deve apreciá-la, mesmo que seja para rejeitá-la antes de entrar no mérito.

Seja sob a ótica do artigo 31 ou do artigo 59, inciso II, que a meu ver se complementam, não há como superar a preterição do direito de defesa dos impugnantes pela decisão recorrida.

Este Conselho tem reconhecido a nulidade de decisões de primeira instância, determinando o retorno dos autos à DRJ para que seja proferido novo julgamento. Neste sentido, veja-se:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2012

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. MATÉRIA DA IMPUGNAÇÃO/MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE NÃO ANALISADA EM PARTE.

É nula a decisão de primeira instância que deixa de abordar em sua análise e decisão diversos pontos trazidos pelo contribuinte em sede de manifestação de inconformidade ou impugnação, por configurar expresse cerceamento de defesa, disposto como uma das causas de nulidade no artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972. (Acórdão n.º 3402-012.238, sessão de 18/09/2024, Rel. Cons. Mariel Orsi Gameiro)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. PROCEDIMENTOS DISTINTOS. RITOS PRÓPRIOS.

A atribuição de responsabilidade tributária e sujeição passiva solidária pode ser realizada por dois procedimentos distintos: no curso do processo administrativo fiscal, com garantia ao contraditório e à ampla defesa, por meio dos recursos previstos na legislação, e no processo judicial de execução fiscal, com provas submetidas ao escrutínio e decisão da autoridade judicial.

NULIDADE PARCIAL DA DECISÃO RECORRIDA. RETORNO DOS AUTOS À DRJ PARA NOVA DECISÃO.

É nula a decisão recorrida por preterição do direito de defesa do contribuinte, haja vista a existência de impugnações apresentadas tempestivamente que não tiveram seus argumentos enfrentados no momento processual devido. (Acórdão n.º 1302-007.375, sessão de 14/04/2025, Rel. Cons. Henrique Nimer Chamas)

Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

O não enfrentamento das alegações de defesa essenciais ao deslinde do litígio caracteriza cerceamento do direito de defesa e reclama a nulidade da decisão administrativa correspondente. (Acórdão n.º 3002-004.06, sessão de 15/12/2025, Rel. Cons. Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão)

Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/02/1999 a 01/04/2000

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. OMISSÃO DO JULGADOR DE PRIMEIRA INSTÂNCIA NA APRECIÇÃO DA MATÉRIA ALEGADA NA IMPUGNAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Configura-se cerceamento do direito de defesa a falta de análise e pronunciamento pela autoridade julgadora dos argumentos apresentados em sede de impugnação pelo sujeito passivo, o que gera, em consequência, a nulidade da decisão, com base no artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972. (Acórdão n.º 3402-012.606, sessão de 22/07/2025, Rel. Cons. Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta)

Nesse sentido, voto por acolher a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972, posto que omissa na análise das questões preliminares suscitadas pela contribuinte. Necessário, portanto, que se determine o retorno dos autos à DRJ para novo julgamento, a fim de que expressamente analise as irresignações preliminares da contribuinte. Após, deverá ela ser intimada do novo resultado do julgamento.

III – DISPOSITIVO

Em face do exposto, voto por acolher a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972, determinando o retorno dos autos à DRJ para novo julgamento, a fim de que expressamente analise as irresignações preliminares da contribuinte.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa